

28.11.2000 1(4)

## LAUSUNTO VEROTULOJEN KIRJAAMISESTA KUNNAN TILINPÄÄTÖKSEEN

**1 Lausuntopyyntö**

Suomen Kuntaliitto on pyytänyt kirjanpitolautakunnan kuntajaostolta lausuntoa verotulojen kirjaaminen kunnan tilinpäätökseen.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antaman yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (6.4.1999) luvun 5.1 Verotulojen kirjaamisperusteet mukaan kunnan verotulot kirjataan tilinpäätökseen verohallinnon tilitysten suoritusajankohdan mukaan ao. tilikauden verotuloksi. Mikäli tilitysten mukainen verotulo poikkeaa esimerkiksi verotuksen viivästymisen tai pankkilakon vuoksi olennaisesti arvioidusta tilikauden verokertymästä, voi kirjanpitolautakunnan kuntajaosto myöntää poikkeuksen tämän yleisohjeen noudattamisesta.

Yksittäisen kunnan osuus yhteisöverosta määräytyi vuosina 1993-1998 kiinteän jako-osuuden perusteella. Jako-osuuksien laskentaperusteet uudistettiin vuodesta 1999 alkaen siten, että ne pohjautuvat pääosin kunnassa toimivien yhteisöjen maksamiin veroihin. Kuntien verovuosien 1999 ja 2000 yhteisöveron jako-osuudet määräytyvät siten, että uuden järjestelmän mukaisten jako-osuuksien painoarvo on 50 % ja vuosina 1993-98 sovellettujen jako-osuuksien painoarvo on 50 %. Uudistuksesta aiheutuvat kunnittaiset verotulomuutokset saavat verovuosien 1999 ja 2000 osalta olla enintään 1500 markkaa asukasta kohden verrattuna vanhojen jako-osuuksien mukaan laskettuihin yhteisöveroihin. Vuonna 2001 kunnittainen verotulomenetyt saa olla korkeintaan 4000 markkaa asukasta kohti.

Verovuoden alussa vahvistetaan alustavat yhteisöveron jako-osuudet, jotka perustuvat viimeiseen valmistuneeseen verotukseen. Jako-osuudet tarkistetaan uusien verotustietojen valmistuttua. Verovuoden verotuksen valmistuttua vahvistetaan lopulliset jako-osuudet. Täten vuoden 1999 alussa vahvistettiin verovuodelle 1999 alustavat jako-osuudet, jotka perustuivat vuoden 1997 verotukseen. Jako-osuudet tarkistettiin helmikuussa 2000 vuoden 1998 verotustietojen perusteella. Lopullinen jako-osuus vuodelle 1999 vahvistetaan tammi-helmikuussa 2001 vuoden 1999 verotustietojen valmistuttua. Tällöin oikaistaan vuosina 1999 ja 2000 tilitetyt ennakot verovuodelta 1999 vastaamaan lopullista jako-osuutta. Samalla muutetaan verovuoden 2000 ennakoille sovellettu vuoden 1998 verotukseen perustuva alustava jako-osuus uuden 1999 verotuksen perusteella ja oikaistaan vuonna 2000 tilitetyt ennakot.

Kun helmikuussa 2000 tarkistettiin verovuoden 1999 kuntakohtaisia jako-osuuksia, oli muutoksesta johtuva oikaisu yli 1000 markkaa asukasta kohti viidessä kunnassa. Näissä perittiin takaisin vuonna 1999 tilitettyjä ennakoita. Voidaan olettaa, että oikaisut ovat suuremmat vuoden 2001 alussa, kun oikaisua sovelletaan vuosina 1999 ja 2000 tilitettyihin määriin. Seuraavina vuosina oikaisut kasvanevat edelleen, kun vero-vuosikohtaiset siirtymäsäännökset eivät enää vaikuta.

Myös kunnallisveron tilityksissä käytetään jako-osuuksia, jotka perustuvat viimeiseen valmistuneeseen verotukseen. Näitä on myös tarkistettu vuoden alussa ja samalla on oikaistu edellisenä vuonna tilitetyt kunnallisverot. Nämä oikaisut ovat tähän asti olleet pienemmät kuin yhteisöveron osalta, mutta oikaisut kasvanevat, kun uusien tulolajien, esim. työsuhdeoptioiden merkitys kasvaa.

Kirjanpitolain 2 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Esimerkiksi vuoden 1999 tilinpäätöksessä mm. edellä mainitussa viidessä kunnassa vaikutukset kunnan vuosikatteeseen olivat merkittävät.

Yleiset tilinpäätösperiaatteet on esitetty kirjanpitolain 3 luvun 3 §:ssä. Näihin periaatteisiin kuuluu mm. tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus. Varovaisuusperiaate edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä otetaan huomioon ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot, sekä kaikkien päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

*Hakija pyytää kirjanpitolausuntakunnan lausuntoa siitä, miten kunnan tilinpäätöksessä huomioidaan tilinpäätöshetkellä tiedossa olevat verotilitysten jako-osuuksien muutoksista aiheutuvat verotulojen oikaisut; kunnalle lisää maksettava tai kunnalta perittävä määrä.*

## 2 Lausunnon perustelut

*Hallituksen esitys eduskunnalle kuntalaiksi 1994 vp - HE 192*

Kuntalaissa ei ole säännöksiä verotulojen kirjaamisperusteista. Vain hallituksen esityksen veroja koskevia päätöksiä koskevan 66 §:n perusteluissa (s. 111) on mainittu maksuperusteesta verotulojen osalta: "Koska kunnan verotulot kirjattaisiin maksuperusteeseen mukaan, kunnan talousarviovuoden verotulojen arvioinnissa olisi otettava huomioon tilityserät aikaisemmilta vuosilta ja se osuus arvioidun verotettavan tulon mukaisesta verotuotosta, jota talousarviovuonna ei saada perityksi. Talousarvioon otettava kiinteistöverotulo arvioitaisiin myös maksuperusteeseen mukaisena."

*Kirjanpitolaki (1336/1997)*

Kirjanpitolain 3:2 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (*oikea ja riittävä kuva*). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Hallituksen esityksen kirjanpitolain muuttamiseksi perustelujen mukaan EY:n 4 direktiivi on ensisijaisena ohjenuorana ”oikeat ja riittävät tiedot” -käsitteen tulkinnassa. Tätä koskevat säännökset ovat direktiivin 2 artiklassa, mm. 3 kohta: tilinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot yhtiön varoista ja vastuista, rahoitusasemasta sekä tuloksesta. Edelleen 4 kohdan mukaan, jollei tämän direktiivin säännöksen soveltaminen riitä 3 kohdassa tarkoitettujen riittävien tietojen antamiseksi, on annettava lisätietoja. Saman artiklan 5 kohdan mukaan, jos jokin tämän direktiivin säännöksen soveltaminen poikkeustapauksissa johtaa ristiriitaan 3 kohdan kanssa, tuosta säännöksestä on poikettava, jotta voidaan antaa 3 kohdassa tarkoitettut oikeat ja riittävät tiedot. Poikkeamiset ja selvitys niiden perusteluista ja vaikutuksista varoihin ja vastuisiin, rahoitusasemaan sekä tulokseen on ilmoitettava liitetiedoissa. Jäsenvaltio voi määritellä kyseiset poikkeustapaukset ja antaa tarvittavat erityissäännökset.

Kirjanpitolain siirtosaamisia ja -velkoja määrittelevään 4:6 §:ään on sisällytetty kirjanpitolautakunnan jo aiemmin lausunnoissaan kohdistamisperiaatteena käyttämä ”suoriteperustetta vastaavalla tavalla tilikaudelle kohdistaminen”. Sen mukaan ”siirtosaamisia ovat: 1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettut maksut tulevana tilikausina suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuvista menoista, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä 2) sellaiset päätyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet tulot, joista ei ole saatu maksua, jollei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin. Siirtovelkoja ovat: 1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saadut maksut sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevana tilikausina, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; 2) sellaiset suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet menot, joista ei ole suoritettu maksua, jollei niitä ole merkittävä ostovelkoihin; ...”

”Suoriteperiaatetta vastaavalla tavalla” kohdistaminen soveltuu tilanteisiin, joissa ostoja ja myyntejä ei vastaa konkreettinen todennettavissa oleva tuotannontekijän vastaanottamistapahtuma tai suoritteen luovutustapahtuma, esimerkiksi rahoituksellisten erien kohdalla. Kirjanpitolautakunta on mm. lausunnossaan metsänhoitomaksun tuloutusajankohtaa koskevassa lausunnossaan 1986/846 tehnyt ratkaisun, että metsänhoitomaksut kirjataan metsänhoitoyhdistyksen tuloina suoriteperustetta vastaavalla tavalla sille tilikaudelle, jonka aikana ne on maksuunpantu.

*Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (1999, muutos 28.11.2000)*

Kuntajaosto on täydentänyt 28.11.2000 yleisohjeen verotulojen kirjaamista koskevaa lukua 5.1 siten, että kunnan verotulot kirjataan tilinpäätöksessä verohallinnon tilitysten suoritusajankohdan mukaan ao. tilikauden verotuloksi. Verotuloja kirjattaessa otetaan lisäksi huomioon tilinpäätöksen laatimisaikana verohallinnon ilmoittamat kuntakohtaisten jako-osuuksien muutoksista aiheutuvat tilikaudelle ja aikaisemmille tilikausille kohdistuvat oikaisut. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on annettava selvitys mainittujen oikaisujen määrästä.

### 3 Kuntajaoston lausunto

Verotulot kirjataan verohallinnon tilitysten suoritusajankohdan mukaan ao. tilikauden verotuloksi. Verotuloja kirjattaessa otetaan lisäksi huomioon tilinpäätöksen laatimisaikana verohallinnon ilmoittamat kuntakohtaisten jako-osuuksien muutoksista aiheutuvat tilikaudelle ja aikaisemmille tilikausille kohdistuvat oikaisut. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on annettava selvitys mainittujen oikaisujen määrästä.

Verotulojen kirjausperusteiden muutosta noudatetaan vuoden 2000 tilinpäätöksestä alkaen.